

Consultation sur le projet de règlement relatif à la comptabilisation des produits des ventes de biens et de services

Date limite de dépôt : 31 octobre 2024

1. par mail : webmestre.anc@anc.gouv.fr

2. par courrier : Autorité des normes comptables
5, place des Vins de France
75012 PARIS

1. Contexte et objectifs

La présente consultation, lancée en juin dernier avec une réponse attendue pour fin octobre, pose néanmoins des défis en matière de *Timing*. Cette consultation fait suite à une première consultation publique en 2019, elle-même consécutive d'ateliers de réflexion collective réalisés en 2016, ce qui démontre un suivi complexe sur cette question. Ainsi, l'analyse détaillée des impacts opérationnels sur des éléments tels que les ventes composites ou les contrats à l'avancement, [REDACTED] [REDACTED] reste difficile à réaliser dans les délais impartis.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Résumé

Nous exprimons des réserves concernant la nouvelle définition du chiffre d'affaires telle que proposée par les textes, parce qu'elle tend à assimiler la plupart des produits perçus par une entreprise à du chiffre d'affaires sans considération pour son modèle commercial et économique (exemple du champ des « Autres produits de gestion courante » qui est une notion reconnue par les directives comptables), parce qu'elle va complexifier les analyses financières des sociétés, et parce que cette élargissement de

la notion de chiffre d'affaires constitue de façon déguisé une augmentation des impôts et des taxes associés à cet agrégat. Par ailleurs, il nous semble opportun et important de préciser dans le texte ou dans la partie règlementaire, la notion de modèle économique, pour limiter voire encadrer, les discussions.

Concernant le principe de comptabilisation des ventes à la délivrance, ce principe s'appliquera-t-il aux contrats à long terme ? s'agit-il d'un principe général de comptabilisation ? Par sa nouveauté, il nous semble nécessaire et important de préciser cette notion qui pourrait porter à confusion dans le cadre de certains contrats existant dans le secteur de l'énergie.

Quand bien même les contrats à long-terme seraient exclus du champ de la réforme, l'effort de décomposition tant en livrables qu'en valeurs, des contrats réclamait par le régulateur comptable dans ce projet, parfois à la limite, nous semble-t-il, de ses attributions, demande selon nous de préciser les critères d'identification d'un contrat à long terme.

Pour les ventes non ponctuelles, nous recommandons d'apporter des précisions sur les indicateurs à utiliser pour la reconnaissance progressive du chiffre d'affaires. De plus, la définition des ventes composites, introduisant la notion de livrable dits « indépendant », doit être clarifiée, particulièrement pour les contrats du secteur de l'énergie, où les prestations sont souvent étroitement liées (par exemple, la vente d'une chaudière et sa maintenance).

Concernant les droits à réduction sur ventes futures, outre que ce revirement nous interroge dans son fondement technique, nous craignons en outre que cette nouvelle approche comptable entraîne des risques de rejet par l'administration et qu'il remette en question la déductibilité de certaines provisions.

Enfin, nous anticipons des impacts opérationnels significatifs. La mise en œuvre du règlement nécessitera des modifications importantes de nos contrats et systèmes d'information comptable, avec des ajustements nécessaires sur les plans de comptes.

Dans le cadre de la consultation publique de l'ANC sur la modification de la définition du chiffre d'affaires, il nous semble important de poser la question de la **symétrie comptable**. Par leurs objectifs, les textes proposés se focalisent sur le traitement comptable chez le fournisseur, prestataire de biens ou de services. Ils reposent cependant beaucoup trop, selon nous, sur des appréciations subjectives (la notion de livrable, le choix des indicateurs) qui ne garantissent pas un traitement symétrique chez le client. L'absence de prise en compte de cette symétrie pourrait créer des déséquilibres dans le traitement des opérations entre les entités et leurs partenaires (générant éventuellement des écarts de réconciliation entre sociétés du groupe).

Enfin, au regard des changements proposés, nous ne pouvons que déplorer la méthode choisie pour modifier la définition du Chiffre d'affaires, et modifier le rythme de reconnaissance du Chiffre d'affaires, qui repose sur une simple consultation, et dans la mesure où ces changements pourraient entraîner des franchissement seuils¹ qui pourraient avoir des effets significatifs en termes économiques et financiers.

¹ On rappelle que le système économique, juridique, comptable et fiscal français fait souvent appel à des dispositifs reposant sur une progressivité, généralement obtenue par la mise de seuil, notamment en matière d'impôt.

2. Réponses aux questions posées

Question 1 – Définition du chiffre d'affaires

Article 521-3 nouveau du PCG (Définition du chiffre d'affaires)

Le chiffre d'affaires, figurant aux modèles de compte de résultat prévu par le présent règlement, correspond au produit :

- des ventes de biens,
- des ventes de services,
- des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires.

Les cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles qui relèvent du modèle économique de l'entité, c'est-à-dire lorsque ces cessions font partie intégrante des ventes de biens concourant à l'activité de l'entité, sont comprises dans les ventes de biens.

Les locations mobilières et immobilières sont des prestations de services, aussi leurs produits sont compris dans les ventes de services, y compris pour les immeubles non affectés à des activités professionnelles.

Nous ne sommes pas favorables à la nouvelle définition du chiffre d'affaires telle que proposée par l'ANC.

1 D'abord parce qu'elle interroge sur sa finalité.

Nous comprenons que cette nouvelle définition propose d'intégrer au chiffre d'affaires les redevances pour concession, brevets, licences, marques, procédés, mais pas seulement, elle amène *in fine* à comptabiliser en Chiffre d'affaires une majorité de produits qui étaient préalablement enregistrés dans des comptes d' « Autres produits de gestion courantes ».

Pourquoi un tel regroupement, alors que la Directive 2013/34/UE du Parlement Européen et du Conseil du 26 juin 2013, distingue explicitement les "Autres produits" dans les états financiers annuels ? Dans quel but ?

2. Ensuite, parce que d'un point de vue opérationnel, Il nous semble essentiel de maintenir cette distinction et de ne pas vider ses comptes de leur substance pour une présentation claire des états financiers. Nos analyses en matière de M&A nécessitent de distinguer les revenus issus des activités "ordinaires" et ceux provenant d'opportunités (ou simplement issus du mode d'organisation du groupe), qui ne constituent pas de véritables revenus commerciaux. La nouvelle définition proposée, en regroupant ces revenus, rendrait les analyses plus complexes.

Une telle définition aura probablement pour conséquence d'augmenter les taxes basées sur le chiffre d'affaires, mais pas seulement, elle va possiblement accroître les obligations déclaratives des entreprises et des sociétés. Est-ce souhaitable dans un contexte politique qui veut réindustrialiser le pays, attirer les investissements.

Nous recommandons donc de maintenir la définition actuelle du chiffre d'affaires, qui aujourd'hui demeure maîtrisée par les acteurs économiques. En outre, l'introduction de nouveaux règlements comptables (notamment la modernisation des états financiers prévue pour les exercices ouverts à compter de 2025 et le règlement dettes/fonds propres) requiert déjà un effort substantiel d'adaptation de nos systèmes d'informations. Ajouter cette nouvelle définition dans un contexte de changements

réglementaires significatifs augmenterait la charge administrative avec un bénéfice qui nous semble limité.

D'un point de vue pratique, il serait utile de fournir une définition plus précise du concept de "modèle économique", afin de réduire les risques de conflits autour de ce qui pourra être qualifié de Chiffre d'affaires.

Enfin, nous comprenons que le texte en l'état réserve ce critère de qualification en Chiffre d'affaires aux seules cessions d'immobilisations **alors que les locations mobilières et immobilières** y sont incorporées sans exception. Cette distinction ne se justifie pas selon nous, les locations mobilières et immobilières ne sont pas toujours localisées dans les groupes, dans des entités commerciales ayant une activité de location. Si elle était conservée, cette qualification devrait être réservée aux produits directement liés à l'activité commerciale et au modèle économique de la société.

Question 2 - Principe de comptabilisation des produits des ventes de bien ou de service à la délivrance du bien ou du service

Art. 522-2 (Principe général de comptabilisation)

Le produit des ventes de biens ou de services est comptabilisé en résultat, à la **délivrance** des biens et services objets d'un accord entre l'entité et le client pour le prix convenu entre les parties.

Pour l'application de la présente section, un accord entre l'entité et le client correspond à un **contrat de vente** entre l'entité et son client ou à **un ensemble de contrats** entre l'entité et son client relatifs à une même vente. Le bien ou le service (ou groupe de biens et/ou services) est prévu par l'accord soit de **manière explicite**, soit de **manière implicite en raison de relations antérieures** entre l'entité et le client ou en **raison d'usages**.

Le produit des ventes des contrats à long terme définis à l'article 523-1, est reconnu selon les règles spécifiques définies aux articles 523-2 à 523-8.

Art. 522-3 (définition et principe de délivrance)

La délivrance d'un bien ou d'un service est le transfert du bien ou du service en **la jouissance et la possession** par le client. Elle intervient dès lors que rien ne s'oppose plus du fait de l'entité, à ce que le client dispose librement du bien ou du service.

Elle s'apprécie en fonction des conditions prévues par l'accord et de la nature des biens et services vendus.

Dans le cas d'un accord portant sur plusieurs biens et/ou services, la délivrance s'apprécie pour chaque **livrable** défini et identifié en application de l'article 522-11.

Le principe de comptabilisation basé sur la notion de délivrance nous interroge car il est nouveau dans le PCG. Il semble reposer sur des notions civilistes. L'article 522-3 reprend implicitement l'article 1604 du Code civil². Ne serait-il pas plus simple, pour plus de clarté, de renvoyer explicitement à sa définition en droit civil (article 1604 – 1606 du Code civil) ?

Nous comprenons que des regroupements (« ensemble de contrats ») seraient possibles. Sur quels critères ? Quelle base ? Comment ?

² Article 1604 C. Civ. « La délivrance est le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. »

Comment positionner cette notion de délivrance par rapport au transfert de propriété et à la mise en service, qui sont deux notions bien distinctes et qui peuvent, dans certains cas, survenir à des moments différents, et entraîner des écarts de comptabilisation.

Dans cette optique, il nous semblerait particulièrement inspiré de faire directement référence au droit civil et d'explicitier les articles 522-2 et 522-3 avec des précisions similaires à l'article 1606 du Code civil³. Cet article stipule ainsi que le transfert de propriété peut intervenir « par le seul consentement des parties, même si le transport ne peut pas se faire au moment de la vente ». Cela permettrait de mieux encadrer les cas où le bien est déjà en possession de l'acheteur ou en cas de délais de transport. Clarifier cet aspect assurerait une meilleure cohérence avec le droit en vigueur.

Par ailleurs, l'énoncé reste ambigu quant aux cas d'usage spécifiques liés à la prise en compte des relations antérieures ou des aspects implicites. Des exemples seraient bienvenus. L'objectif sous-jacent attaché à cette précision est-il de s'aligner sur la notion de consentement édicté par le code civil⁴ ?

Enfin, il nous semble utile de maintenir la connexion avec la fiscalité. Ainsi, alors que le BOFIP⁵ repose sur une conception juridique de la livraison et précise que « le transfert de pouvoir [...] dès lors qu'un bien meuble corporel entre en la puissance et possession de l'acheteur », et renvoi ainsi à la notion de Délivrance, l'IR3 de l'article (annexe 1) semble offrir une définition plus large incluant plusieurs indicateurs tels que l'acceptation des biens, le transfert des risques et avantages, et la possession matérielle par le client. Cette apparente divergence pourrait susciter des discussions et des remises en question par l'administration fiscale.

De façon générale, il nous paraîtrait plus pratique et plus clair de partir d'une définition civiliste et de procéder par exception, chaque fois que la règle comptable demande de s'écarter de la logique civiliste pour respecter les principes généraux de droit comptable (principe de prudence etc...).

- a) **Les règles spécifiques de comptabilisation pour les contrats à long terme sont maintenues inchangées : pensez-vous nécessaire d'y apporter ultérieurement des clarifications ? Si oui, lesquelles ?**

La qualification de certains contrats est actuellement source de litige car ne sont pas systématiquement considérés comme des contrats à long terme par l'administration fiscale. Afin d'assurer une application homogène des règles, il serait opportun d'établir des critères plus précis pour différencier les contrats à long terme des autres types de contrats. Cela permettrait de clarifier leur traitement comptable et fiscal, et d'éviter ainsi des interprétations divergentes ou des remises en cause lors des contrôles.

Cette approche nous apparaît d'autant plus importante et nécessaire que le présent texte semble remettre en cause, pour le moins en pratique, l'existence même des contrats long-terme à l'avancement tant il encourage voire impose la décomposition des contrats en livrable (il propose d'utiliser d'indicateurs de marché pour évaluer certains livrables). Dans une optique maximaliste il pousse même à s'interroger sur la pertinence de garder les 2 formes de contrats à la vue des similarités ?

³ La délivrance des effets mobiliers s'opère :

Ou par la remise de la chose,

Ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent,

Ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut pas s'en faire au moment de la vente, ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre.

⁴ Article 1606 sur Code civil

⁵ BOFIP n°BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, §40

Question 3 – Fait générateur : comptabilisation au fur et à mesure de la délivrance

Art. 522-8 (Fait générateur : comptabilisation à la délivrance du bien ou du service)

Aux termes de l'accord de vente considéré :

- soit la délivrance au client intervient à une date unique ; le prix défini à l'article 522-5 est comptabilisé en produit à cette date ;
- soit la délivrance n'intervient pas à une date unique : le prix défini à l'article 522-5 est comptabilisé au fur et à mesure de la délivrance du bien ou du service. La quote-part du prix qui représente la valeur du bien ou du service délivré est déterminée en utilisant le ou les indicateurs qui permettent de mesurer de façon fiable selon leur nature, la valeur du bien ou service délivré. Peuvent être retenus des indicateurs tels que :
 - o les prix des unités déjà délivrées,
 - o le coût des biens et services délivrés,
 - o le temps écoulé.

Art. 522-9 (application à la vente isolée d'une prestation de services)

Une prestation de services délivrée sur une certaine période peut correspondre selon les termes de l'accord :

- à une prestation de services continue, qui se caractérise par la délivrance ininterrompue au client d'un service, sur toute la période convenue contractuellement. Si la valeur du service délivré est constante sur la période, le prix correspondant est comptabilisé de manière linéaire sur la période. Si la valeur du service délivré est variable sur la période, le prix correspondant est comptabilisé à hauteur de cette valeur du service délivré sur la période ;
- à une prestation de services à exécution successive pour laquelle les obligations s'exécutent en plusieurs prestations échelonnées dans le temps. Le prix correspondant est comptabilisé à chaque date de délivrance à hauteur de la valeur du service délivré.

- a) Pour comptabiliser les produits correspondants à des ventes non ponctuelles, notamment des prestations de services, la valeur du bien ou du service délivré vous paraît-il l'indicateur pertinent pour reconnaître le prix au fur et à mesure de la délivrance ?

L'article 522-8 du PCG propose de comptabiliser le produit au fur et à mesure de la délivrance, en utilisant des indicateurs (prix des unités déjà délivrées, coût des biens et services délivrés, temps écoulé). Cette définition correspond-elle au principe de l'avancement pour les contrats où la délivrance n'intervient pas à une date unique, **sans y faire clairement référence** ? Il serait pertinent d'apporter des précisions pour ne pas induire de discussions supplémentaires.

Par ailleurs, il serait important de préciser les différences de traitement entre les contrats à long terme (ex. > 12 mois) et les contrats plus courts. Cette distinction n'est pas clairement définie dans l'article et pourrait créer une ambiguïté pour certaines prestations (voir réponse question 2)

En outre, pour plus de clarté, concernant le traitement comptable des prestations de services continues et des prestations de services à exécutions successives mais échelonnées dans le temps : il nous semble préférable de retenir les mêmes termes que ceux qui sont employés à l'article 38.2 bis du CGI, à savoir prestations continues et prestations discontinues et à échéances successives, Ce formalisme paraît d'autant plus souhaitable que le texte proposé ne s'écarte pas vraiment de la règle fiscale nous semble-

t-il, concernant l'étalement dans le temps du CA généré, il demande simplement de le dégager sur la base de la valeur du service délivré.

b) Les indicateurs proposés pour estimer cette valeur vous semblent-ils utiles, suffisants ?

Les indicateurs évoqués à titre d'exemples dans l'article 522-8 nous paraissent insuffisants (voir question a). Il nous semble que les « indicateurs » dont la liste n'est pas exhaustive et dont la portée juridique demeure limitée, devraient figurer dans une partie réglementaire qui expliciterait davantage l'utilisation de ces indicateurs. En effet, ils manquent d'explication et de précision en fonction du type de prestation auxquelles ils se rapportent. Il serait ainsi opportun d'étayer cette liste en faisant une proposition d'unité de mesure en fonction des familles de prestation.

Par exemple, la notion de « temps écoulé » manque de clarté : les temps prestés dans le cadre d'un contrat de mise à disposition de consultants entrent-ils dans cette définition ?

c) Ces modalités de comptabilisation sont-elles susceptibles de modifier le rythme de reconnaissance actuel des produits de vos ventes ? En particulier, la comptabilisation linéaire du produit prévue obligatoirement par le texte pour les prestations de services délivrées de manière continue et pour une valeur de service délivré constante change-t-elle votre pratique ?

Il est difficile de répondre avec certitude à cette question en raison d'un manque de clarté dans les modalités de comptabilisation mentionnées. De plus, au vu des délais impartis pour déposer les réponses à la consultation, il est difficile d'effectuer une analyse d'impact sur un groupe de la taille et de la complexité [REDACTED].

Question 4 – Vente composite : notion de livrable

Art. 522-10 (Principe)

Dans le cadre d'un accord portant sur plusieurs biens et/ou services, l'entité doit identifier le ou les livrables inclus dans l'accord et déterminer leur prix conformément aux articles 522-5 et 522-12. Le prix d'un livrable est comptabilisé en produit au fur et à mesure de sa délivrance conformément à l'article 522-8.

Art. 522-11 (définition et identification du livrable)

1. Un livrable est un bien ou service (ou groupe de biens et/ou services) identifié distinctement dans l'accord et dont le client peut tirer avantage indépendamment des autres biens ou services prévus par l'accord.

2. Un bien ou un service dont le client peut tirer avantage indépendamment des autres biens ou services prévus par l'accord est un bien ou service pour lequel l'accord ne prévoit pas, de la part de l'entité, un important travail d'intégration, de modification ou d'adaptation avec d'autres biens ou services prévus dans l'accord.

Si un bien ou un service ne satisfait pas à cette condition, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe de biens ou de services qui forme un livrable satisfaisant à cette condition.

a) La définition de livrable introduite est-elle claire et vous semble-t-elle utile pour guider la comptabilisation des produits dans des accords de vente composite ?

La rédaction de ces articles nous pose un véritable problème de droit, dans la mesure le régulateur comptable demandent aux sociétés de procéder à une décomposition du contrat (ou à un regroupement de contrats) entre les biens et services, même si tel n'était pas leur intention. En utilisant l'impératif, Il semble imposer sa volonté aux parties (article 522-10 « doit »). Or, il n'appartient pas selon nous au régulateur comptable de se substituer à la loi des parties. La comptabilité a pour objet de traduire les intentions des parties pas de les déformer. Par exemple, dans un contrat comprenant la vente d'une chaudière, sa mise en service et des prestations de maintenance, la mise en service n'est pas indépendante de la chaudière, et la maintenance est également intrinsèquement liée à cette dernière. Les parties peuvent convenir de l'existence, de deux livrables (livraison machine + prestation d'entretien), mais peuvent aussi convenir de l'existence d'un seul livrable. Nous comprenons que dans ce dernier cas, les parties devraient néanmoins décomposer les prestations pour les comptabiliser de façon indépendante ? Et dans ce dernier cas de figure, si le livrable unique était choisi par les parties, quel rythme retenir pour dégager le CA ?

b) Si non, expliquez pourquoi et quelles seraient vos suggestions alternatives ?

Il faut laisser les parties convenir librement du livrable, à charge pour elles de le justifier au regard de l'économie du contrat (par application du principe de prééminence de la substance sur la forme). En outre, il serait utile de reconsidérer cette nouvelle définition ou de la compléter avec des exemples afin de clarifier les situations contradictoires (cf. exemple en a)).

• Question 5 – Vente composite : Définition du prix

Art. 522-12 (Définition du prix en cas d'accord portant sur plusieurs biens et services)

Lorsque l'accord comporte plusieurs biens et services, le prix de chaque livrable identifié est déterminé comme suit :

- a) lorsque l'accord mentionne un prix distinct pour un bien ou un service identifié comme un livrable, ce prix est retenu pour comptabiliser le produit à la délivrance de ce livrable ;
- b) lorsque des prix distincts sont mentionnés par l'accord pour les différents biens et services qui constituent un même livrable, ces différents prix sont additionnés pour définir le prix de ce dernier ;
- c) à défaut de prix distincts indiqués dans l'accord, le prix global mentionné dans l'accord pour plusieurs livrables est alloué à chacun d'entre eux. Cette allocation peut être faite selon le prix de marché de chacun des biens ou services ou à partir de leur coût de production ou selon toute autre mesure reflétant la valeur des livrables, estimée fiable et pertinente par l'entité au regard des termes de l'accord ;
- d) Lorsque le prix distinct mentionné par l'accord pour un bien ou service identifié comme un livrable est manifestement différent de celui que l'entité applique ou appliquerait pour la vente isolée de ce bien ou service, le prix total de l'accord est alloué à chaque livrable identifié dans l'accord. Cette allocation est faite selon les règles prévues au c).

[Le projet de règlement définit le prix à considérer pour chaque livrable identifié selon une approche nouvelle, en particulier s'agissant de la réallocation du ou des prix négociés dans un accord global. Etes-vous d'accord avec ces propositions ? Si non, quelles améliorations pourraient être proposées ?](#)

*A titre d'information préalable, l'administration fiscale a publié, une consultation publique, des projets de BOFIP sur les règles applicables aux offres composites en invitant les entreprises à apporter des commentaires jusqu'au 31 janvier 2024 dernier. Les commentaires apportés par [REDACTED] ont été les suivants et traduisent les spécificités du secteur de l'énergie : **lorsque le contrat prévoit pour chaque***

élément différent (contrats P1, P2, P3, P4, P5 et P6), un prix spécifique et déterminé selon des conditions propres, nous considérons que ces éléments devraient constituer des prestations distinctes sur le plan économique et que les différentes opérations doivent suivre leur régime propre et le taux de TVA y afférent. Ainsi, le raisonnement fiscal proposé pour les Contrats de la commande publique doit, en tout état de cause, être transposable aux contrats de services énergétiques avec des acteurs privés.

Nous ne pouvons qu'approuver l'apparente convergence entre les règles comptables proposées (article 512.a) et l'approche fiscale ci-dessus, Cependant, nous nous interrogeons sur la compatibilité du point b) avec la règle fiscale. Ce deuxième cas de figure interroge une nouvelle fois la notion de « livrable » et sa compatibilité avec la notion de Délivrance. Dans cette situation où des biens et services se trouvent associés pour ne constituer qu'un seul livrable, que se passe-t-il si le rythme d'exécution est différent ? Un bien est livré et le service étalé dans le temps ? Doit-on rapporter l'ensemble des produits en Chiffre d'affaires au fur et à mesure de l'exécution (de la Délivrance) des prestations ? Que se passe-t-il si la valeur du bien est très nettement supérieure à la valeur des services ?

Les prestations de services énergétiques sont souvent réparties entre plusieurs éléments distincts. Le BOFIP⁶ précise que « l'appréciation est menée au regard de l'équilibre global du contrat, compte tenu en particulier de l'existence plus ou moins importante de la possibilité de subventionnements croisés entre les éléments qui ressortent de la structure de la tarification. ». Le point c) de l'article 522-12 semble alors aller à l'encontre de la philosophie des dispositions fiscales en vigueur.

Par ailleurs, concernant la réallocation des prix « manifestement différents » (point d), nous entrevoyons de potentielles divergences avec les spécificités sectorielles de l'énergie. Considérons l'exemple d'un contrat global composé de la livraison d'une chaudière, une prestation ultérieure de mise en service ainsi que des prestations de maintenance étalées. Dans ce contexte, il est usuel que le prix global du contrat négocié inclut la mise à disposition de la chaudière à prix remisé en contrepartie d'une visibilité sur les prestations onéreuses de mise en service et de maintenance. Nous nous trouvons bien dans la situation énoncée aux points c) et d) qui pourrait être source d'incertitude.

Plus globalement, les points c) et d) interrogent dans leur fonctionnement parce qu'ils reposent sur une appréciation subjective du fournisseur de biens ou de services, lui demande de faire des choix eux aussi subjectifs, et parce que ses derniers peuvent ne pas correspondre à la lecture du contrat par le client. On risque ainsi de créer une dichotomie dans le traitement comptable de l'opération, entre le client et le fournisseur.

Ces points particuliers posent d'autant plus de questions qu'ils pourraient générer selon toute vraisemblance des décalages avec les règles de facturation et par conséquent avec les règles de TVA. Il faudra aussi réconcilier cette approche comptable avec éventuellement le paiement d'acomptes.

Ces points doivent être discutés et appréciés plus précisément.

Question 6 – Droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs accordés lors d'une vente initiale

Art. 522-15 (droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs sur une vente future)

La valeur des droits à réduction ou avantages en nature accordés lors de la vente d'un bien ou service ou d'un groupe de biens et services pour une vente ultérieure est comptabilisée en produit constaté d'avance jusqu'à leur utilisation ou leur péremption.

⁶ BOI-TVA-CHAMP-60-40-23/08/2023 §130 & §140

Etes-vous d'accord avec leur comptabilisation par voie de produit constaté d'avance ? Si non, expliquez pourquoi ?

S'agit-il du produit dans sa totalité ou la marge ? Nous comprenons la valeur du bon.

Pour rappel, la jurisprudence du Conseil d'État (CE 2-6-2006 n° 269998 et Avis CE 27-10-2009 n° 383197) permet aux entreprises de constituer une provision déductible pour faire face à la charge potentielle liée à l'utilisation future des bons de réduction ou des programmes de fidélisation. Cette provision est constituée dès la vente initiale, en raison de l'obligation explicite ou implicite de l'entreprise envers ses clients, conformément aux règles sur les passifs du PCG⁷. L'approche actuelle, validée à la fois fiscalement et comptablement, considère donc que l'engagement de l'entreprise doit donner lieu à la comptabilisation d'une provision, et non d'un produit constaté d'avance. Cette approche nous semble raisonnable car elle permet de respecter le principe de prudence et l'obligation d'information, car l'entreprise a reçu un flux financier (le produit de la vente initiale) mais reste potentiellement exposée à une charge future (réductions ou avantages accordés).

La comptabilisation par voie de PCA constitue un changement de méthode comptable qui devrait avoir pour effets non seulement de diminuer le chiffre d'affaires des entreprises mais aussi potentiellement de faire baisser leur résultat taxable. Elle demande de reporter le produit à l'exercice d'utilisation du bon (ou annulé en cas de non-utilisation des droits à réduction) et interdit dans le même temps la constatation d'une provision qui représentait rarement un montant équivalent à la valeur du bon.

Outre que cette comptabilisation va à l'encontre de l'objectif initial des entreprises qui souhaitent par ces pratiques commerciales non seulement améliorer leur **chiffre d'affaires futur mais aussi encourager leurs ventes présentes**, elle nous semble contraire à l'exigence de stabilité et de connexité fiscal-comptable réclamée par elles.

L'équilibre actuel que nous pouvons observer sur ce point particulier entre fiscalité et comptabilité, repose sur une décision de jurisprudence fiscale ayant pris en compte notamment un avis du Comité d'urgence du CNC. Changer les règles comptables en vigueur, en l'absence de tout évènement particulier susceptible de générer un tel revirement ne manquera pas d'interroger le sérieux de la règle comptable.

En outre, il n'est pas établi que le juge de l'impôt accepte un tel revirement s'il n'est pas motivé par des arguments juridiques forts. En vertu de l'article 38 quater de l'annexe III du CGI (théorie du bilan fiscal), le juge de l'impôt (et avec lui l'administration) pourrait décider de conserver sa propre grille de lecture obligeant les sociétés à taxer le produit ayant été constaté d'avance, l'année de sa comptabilisation au motif qu'il s'agit d'une créance acquise au sens juridique du terme, tout en interdisant la déduction d'une provision (article 39.1 5° du CGI), au motif que cette dernière n'a pas été comptabilisée, créant ainsi une situation désavantageuse pour les entreprises.

Devra-t-on traiter de la même façon les programmes de fidélisation ?

Même s'il est difficile à ce jour d'affirmer que [REDACTED] ne sera pas nécessairement impacté par ces pratiques, nous ne sommes pas favorables à ce changement de méthode comptable dans son principe et bien sûr au vu des risques fiscaux potentiels.

⁷ Articles 323 et suivants

Question 7 – Opérations faites pour le compte de tiers

Art. 621-11 (Opérations faites pour le compte de tiers)

1. Lorsque l'entité agit pour le compte d'un tiers, les modalités de comptabilisation du produit de la vente de sa prestation diffèrent selon que l'entité (le représentant) agit en son propre nom ou bien au nom du tiers représenté.

Le produit correspondant est comptabilisé à la délivrance de la prestation de représentant prévue par l'accord conclu avec le tiers représenté, conformément à l'article 522-2.

2. Lorsque l'entité agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du tiers représenté, ce dernier étant seul tenu de l'engagement ainsi contracté en vertu de l'alinéa 1 de l'article 1154 du code civil, les opérations réalisées par l'entité sont comptabilisées dans les comptes de tiers 467 - « Divers comptes débiteurs et produits à recevoir » ou 468 « Divers comptes créditeurs et charges à payer ». Les opérations réalisées par un mandataire, défini à l'article 1984 du code civil, relèvent du présent 2.

Seule la rémunération de l'entité pour son rôle de représentant est comptabilisée en produit. Cette rémunération est enregistrée lorsque la prestation de représentant est délivrée conformément à l'article 522-2.

3. Lorsque l'entité agit pour le compte du tiers représenté mais contracte en son propre nom et est engagé à l'égard du cocontractant en vertu de l'alinéa 2 de l'article 1154 du code civil, les opérations réalisées sont inscrites selon leur nature dans les comptes de charges et de produits de l'entité. Les opérations d'un commissionnaire au sens des articles L132-1 et L132-2 du code de commerce relèvent du présent 3.

La responsabilité de l'entité relative à la bonne exécution des obligations du contrat conclu par son intermédiaire entre le tiers qu'elle représente et le cocontractant est sans influence sur la date de prise en compte du produit des ventes.

L'article 621-11 du PCG est réécrit sans modification au fond des principes actuels basés sur les définitions juridiques du code civil et code du commerce des contrats de représentation.

Etes-vous d'accord avec cette proposition ? Si non, quelles sont les améliorations à apporter ?

Nous formulons des réserves concernant la révision de l'article. En effet, la prise en compte de la spécificité du secteur de l'énergie demeure insuffisante et manque de clarté. Il serait pertinent de saisir l'opportunité offerte par cette nouvelle réglementation afin de mieux expliciter cette particularité sectorielle, déjà évoquée dans d'autres instances.

Pour information/rappel, il existe un mécanisme de « contrat unique » dans lequel [REDACTED] réalise des prestations d'intermédiation pour le compte des distributeurs d'énergie (électricité/gaz). Il évite au consommateur de conclure deux contrats distincts : d'une part, un contrat d'achat [REDACTED] pour la molécule/électron et, d'autre part, un contrat avec le distributeur pour l'accès au réseau public de distribution (CARD) qui traite de l'acheminement. Dans ce cadre, il nous semble opportun d'apporter une précision permettant de ne pas remettre en cause la notion de mandat opaque.

Le point 2 indique que « Les opérations réalisées par un mandataire, défini à l'article 1984 du code civil, relèvent du présent 2. ». Cette phrase précise ainsi que les mandataires au sens de l'article 1984 du Code civil sont soumis au régime de l'intermédiaire dit "transparent".

Or, cela est susceptible de créer de la confusion et une contradiction avec le point 3. En effet, il est précisé au point 3 que les commissionnaires au sens des art. L132-1 et L132-2 du Code de commerce relève du régime de l'intermédiaire dit "opaque". Or, les commissionnaires sont également des

mandataires et l'article L132-1 du Code de commerce renvoie ainsi à la définition de mandataire telle que prévue par l'article 1984 du Code civil.

A ce titre, pour éviter les difficultés d'interprétation, il semblerait pertinent de préciser dans la phrase du point 2 qu'il s'agit ici des opérations réalisées par un mandataire mais facturées au nom et pour le compte du mandant et que le point 3 vise les opérations réalisées par un mandataire facturées en son nom propre pour le compte d'un mandant.

Question 8 – Impacts opérationnels

- a) Anticipez-vous des changements du point de vue opérationnel en lien avec le projet de texte, par exemple dans vos modèles de contrat ou votre système d'information ?

La définition des ventes composites nécessitera un effort d'analyse de nos contrats et d'adaptation de ces derniers. Il sera indispensable de clarifier les obligations de chaque partie et de facto une moindre liberté contractuelle sera possible, notamment dans le cas de livraisons complexes dans le temps impliquant plusieurs éléments (biens et services).

Par ailleurs, les contrats identifiés « à avancement » devront être analysés pour identifier s'il rentre toujours effectivement dans cette rubrique.

La mise en application du règlement impliquera également des ajustements de nos systèmes d'information comptable, notamment en ce qui concerne la révision des plans de comptes afin d'intégrer les nouvelles exigences. Les défis opérationnels que nous rencontrons actuellement dans le cadre de la modernisation des états financiers devront donc être surmontés une fois de plus, dans un contexte marqué par des changements d'ERP et l'introduction de nouvelles normes IFRS

- b) Dans quelle proportion les dispositions du projet conduirait-elle à modifier le montant de votre chiffre d'affaires actuel ?
Les règles prévues par le projet de règlement peuvent avoir d'autres impacts (d'ordre social, fiscal, etc). Sur quel point particulier souhaitez-vous attirer l'attention de l'ANC ?

L'analyse détaillée des impacts au présent projet [REDACTED], reste difficile à réaliser dans les délais impartis.

- **Question 9 – Autres observations**

Néant